

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Artigo 18.º, n.º 1 alínea a); Verba 2.17 da Lista I

Assunto: Taxas – Residências para estudantes

Processo: **nº19666**, por despacho de 23-02-2021, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo: **I – CARACTERIZAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO**

1. A Requerente é uma sociedade comercial cujo objeto social consiste na compra e venda de imóveis e a revenda dos adquiridos para esse fim; construção, promoção, gestão e administração de bens imóveis, próprios ou alheios; gestão, administração e exploração de empreendimentos turísticos e hoteleiros, residências para estudantes e estabelecimentos de alojamento local; a prestação de serviços de consultoria e a realização de projetos imobiliários em qualquer uma das vertentes atrás referidas.

II – ÂMBITO DAS QUESTÕES APRESENTADAS

2. A 25 de junho de 2020, celebrou um contrato promessa de compra e venda para aquisição dos seguintes imóveis:

- Prédio rústico denominado “P.R.1”, situado no Lugar de Pedrouços, Paranhos;
- Edifício urbano composto por terreno para construção, em Paranhos;
- Prédio rústico denominado “P.R.2”, situado no Lugar de Pedrouços, Paranhos;
- Prédio urbano denominado “P.U.1”, composto por terreno para construção, em Paranhos;
- Prédio rústico denominado “P.R.3”, situado no Lugar de Pedrouços, Paranhos;
- Prédio urbano composto por lote de terreno irregular, sito no Lugar de Pedrouços, Paranhos; e
- Prédio rústico situado em Pedrouços, Paranhos.

3. Os seis imóveis a adquirir pela Requerente vão ser objeto, no quadro de uma operação de loteamento aprovada pela Câmara Municipal competente, de obras de construção visando a criação de um edifício destinado à exploração de um estabelecimento comercial vocacionado para residência de estudantes.

4. De acordo com o projeto a desenvolver pela Requerente, o novo edifício destinado à exploração de um estabelecimento comercial vocacionado para residência de estudantes vai ser composto por uma receção, cozinha, área de refeições, áreas comuns de lazer e por quartos/estúdios individuais.

5. Nos pisos abaixo do solo (a definir ainda em face dos estudos geológicos em curso e de eventuais condicionantes que venham a ser impostas pela edilidade local), o edifício vai ser composto por área de cargas e descargas, lavandaria, áreas técnicas, arrumos e parque de estacionamento.

6. A Requerente refere que morfologicamente o edifício vai ser dotado, no piso térreo, por uma receção que funcionará durante 24 horas por dia, e através da qual serão prestados os seguintes serviços:

- Acolhimento dos estudantes, incluindo o registo de entradas e saídas, processamento de pagamentos e apoio regular aos hóspedes;
- Receção da correspondência;
- Aluguer de cofres para guarda de valores, aspiradores e outros equipamentos;

- Anotação e transmissão aos estudantes, logo que possível, das chamadas telefónicas e mensagens que possam ter sido recebidas durante a sua ausência;
- Videovigilância das áreas comuns e parque de estacionamento; e
- Zona de restauração.

7. Ainda no piso térreo, encontrar-se-ão as zonas comuns de lazer, estudo, acesso à internet e refeições e piscina coberta com balneários.

8. Nos andares subsequentes encontrar-se-ão as unidades de alojamento individuais (estúdios), com diferentes tipologias, sendo cada estúdio composto por uma zona de quarto, casa de banho, refeições e kitchenette.

9. Todos os estúdios vão ser disponibilizados devidamente mobilados com cama (incluindo roupa de cama), mesa, secretária, candeeiros, cadeiras, armário, espelho, smart-TV, e equipamentos e eletrodomésticos de apoio à cozinha.

10. No que respeita à atividade a exercer no referido imóvel, esta vai consistir:

a. Exploração da atividade de residência de estudantes, destinada ao respetivo alojamento, por períodos de tempo a acordar individualmente, mas que se perspetivam não superiores ao período correspondente a cada ano letivo, mediante a celebração de um contrato atípico de alojamento que compreende a cedência do espaço associada às prestações de serviços descritas no ponto 12; e

b. Exploração dos estúdios em regime de alojamento local, nos períodos de férias dos estudantes, ao abrigo do disposto no Decreto-Lei n.º 128/2014, de 29 de agosto (diploma legal que aprovou o regime jurídico da exploração dos estabelecimentos de alojamento local), ou de legislação posterior que vier, entretanto, a ser aprovada.

11. O objeto dos contratos a celebrar com cada estudante prevê a prestação dos seguintes serviços, incidíveis uns dos outros:

- A cedência temporária dos estúdios, devidamente equipados, mas limitada a sua utilização a cada período escolar (sem que seja garantida a sua ocupação no ano escolar seguinte), e com possibilidade de a cada momento a Requerente poder reatribuir a cada estudante um estúdio diferente daquele antes ocupado (designadamente quando cada estudante gozar férias e abandonar temporariamente aquele estúdio que lhe foi alocado);

- A prestação de serviços de portaria e segurança 24 horas por dia;
- Fornecimento de serviço de televisão (tanto para cada estúdio individualmente, como para a sala comum de TV);
- Telefone e serviços de internet;
- Limpeza das áreas comuns;
- Fornecimento de roupa de cama e cozinha e sua substituição periódica;
- Reparações e manutenções que se afigurem necessárias;
- Fornecimento de água, gás e eletricidade; e
- Seguro de responsabilidade civil.

12. Como contrapartida pelos serviços prestados no âmbito dos contratos a celebrar com cada estudante será fixada uma remuneração global e incidível pelos serviços prestados acima referidos, e cujo modo de pagamento será acordado caso a caso (i.e. periodicidade mensal, semestral ou anual),

13. No que diz respeito aos serviços de alojamento local, o objeto dos contratos a celebrar pela Requerente com cada hóspede prevê a prestação dos seguintes serviços incidíveis uns dos outros:

- A cedência temporária dos estúdios, devidamente equipados;

- A prestação de serviços de portaria e segurança 24 horas por dia;
- Fornecimento de serviço de televisão (em cada estúdio e na sala comum de TV);
- Telefone e serviços de internet;
- Limpeza das áreas comuns;
- Limpeza diária de cada estúdio;
- Fornecimento de roupa de cama e cozinha e sua substituição periódica;
- Fornecimento de água, gás e eletricidade; e
- Seguro de responsabilidade civil.

14. Em contrapartida dos serviços de alojamento local prestados cada hóspede paga um determinado valor diário, variável em função da época do ano e das condições comerciais a acordar caso a caso.

15. Finalmente, a entidade exploradora obriga-se ainda a fornecer um conjunto de serviços "extra", a pedido dos estudantes e/ou dos hóspedes, de entre os quais se destacam:

- O aluguer de aspiradores;
- O aluguer de cofres e guarda de valores;
- Fornecimento de refeições e/ou bebidas;
- Serviço de lavandaria;
- Serviços de limpeza diária dos estúdios; e
- Estacionamento.

16. Após a construção do edifício destinado a residência para estudantes, a Requerente equaciona proceder:

- a. À exploração comercial direta do estabelecimento comercial vocacionado para residência de estudantes;
- b. Ao arrendamento de longa duração da totalidade do edifício a um operador internacional especializado (caso em que o arrendamento poderá ter lugar antes, ou após, a entrada em funcionamento do estabelecimento comercial com vista à exploração da atividade de residências para estudantes e da exploração dos estúdios em regime de alojamento local);

ou em alternativa,

- c. À cedência temporária da exploração do estabelecimento comercial ao referido operador (caso em que tal operação apenas terá lugar após a entrada em funcionamento do estabelecimento comercial com vista à exploração da atividade de residências para estudantes e da exploração dos estúdios em regime de alojamento local).

17. A Requerente solicita a confirmação do enquadramento jurídico-tributário dos factos apresentados e que propõe nos seguintes termos:

«(i) Os serviços de alojamento a prestar pela Requerente a estudantes estão sujeitos e não isentos de IVA.

(ii) Todas as contraprestações que a Requerente venha a cobrar pela prestação de serviços de alojamento, por enquadramento na verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA, estão sujeitas à taxa de IVA reduzida (6%), prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo Código.

(iii) Caso sejam prestados serviços não incluídos nos serviços de alojamento, aqueles são, em qualquer caso, tributados à taxa de IVA que lhes couber individualmente, nos termos do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA.

(iv) Na medida em que a totalidade da atividade a exercer pela Requerente será uma atividade sujeita e não isenta de IVA, a Requerente poderá deduzir sem restrições o imposto suportado a montante, pago nas aquisições de bens ou serviços tributáveis.

(v) O direito à dedução do IVA não é prejudicado pelo facto de os inputs serem tributados à taxa geral do imposto, e os outputs serem tributados às taxas reduzida ou intermédia do imposto.

(vi) Além do mais, o enquadramento tributário proposto não pode ser prejudicado pelo facto de a Requerente poder vir a optar pelo arrendamento de longa duração da totalidade do edifício a um operador internacional ou, em alternativa, pela cedência temporária da exploração do estabelecimento comercial ao referido operador internacional;

(vii) Caso a Requerente venha a optar por uma destas duas modalidades - i.e. do arrendamento ou da cessão da exploração temporária - a única especificidade que se colocará será, apenas e tão só, no caso do arrendamento, na medida em que recairá sobre a Requerente a obrigatoriedade de renunciar previamente à isenção do IVA, mediante o cumprimento escrupuloso dos termos e condições previstos no artigo 12.º do Código do IVA e no Regime da Renúncia à Isenção do IVA nas Operações relativas a Bens Imóveis aprovado em Anexo ao Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro. Sob pena de estar obrigada a regularizar o imposto entretanto recuperado.

(viii) Ainda assim, independentemente de vir a explorar, por si, o estabelecimento comercial, ou de pretender mais tarde arrendar o imóvel ou ceder a sua exploração temporária, na medida em que todo o investimento a realizar pela Requerente visa desde sempre a criação de um estabelecimento comercial destinado à exploração de residências para estudantes, atividades que em si mesmas devem ser enquadradas como estando sujeitas e não isentas de IVA, a Requerente goza, sem qualquer limitação, e desde o início do desenvolvimento do projeto, do direito à dedução ou reembolso do imposto suportado a montante.»

III. DELIMITAÇÃO DO OBJETO DA INFORMAÇÃO VINCULATIVA

18. Previamente ao enquadramento das operações importa delimitar o objeto da presente informação vinculativa.

19. A Requerente refere que equaciona a possibilidade de vir, em alternativa à exploração direta da residência de estudantes, a optar pelo arrendamento de longa duração da totalidade do edifício a um operador internacional especializado (caso em que o arrendamento poderá ter lugar antes, ou após, a entrada em funcionamento do estabelecimento comercial com vista à exploração da atividade de residências para estudantes e da exploração dos estúdios em regime de alojamento local) ou, ainda, pela cedência temporária da exploração do estabelecimento comercial ao referido operador (caso em que tal operação apenas terá lugar após a entrada em funcionamento do estabelecimento comercial com vista à exploração da atividade de residências para estudantes e da exploração dos estúdios em regime de alojamento local).

20. Considerando que o arrendamento de longa duração da totalidade do edifício ou a cedência temporária da exploração do estabelecimento comercial, se apresentam, por agora, como meras hipóteses alternativas ao modelo de negócio que a Requerente descreve no pedido de informação vinculativa em análise, e porque, relativamente a tais alternativas, não é possível, com rigor, antever os concretos termos em que as mesmas se concretizam, não serão as hipóteses indicadas como alternativas objeto de análise nesta informação.

IV. ENQUADRAMENTO DOS FACTOS APRESENTADOS FACE AO CÓDIGO DO IVA

21. De acordo com a exposição apresentada pela Requerente, a atividade a exercer no edifício que se propõe construir consiste na exploração da atividade de residência de estudantes, destinada ao respetivo alojamento, por períodos de tempo a acordar individualmente, mas que se perspectivam não superiores ao período correspondente a cada ano letivo, mediante a celebração de um contrato atípico de alojamento que compreende a cedência do espaço associada às prestações de serviços descritas no ponto 11 desta informação, bem como, na exploração dos estúdios em regime de alojamento local, nos períodos de férias dos estudantes, ao abrigo do disposto no Decreto-Lei n.º 128/2014, de 29 de agosto (diploma legal que aprovou o regime

jurídico da exploração dos estabelecimentos de alojamento local), ou de legislação posterior que vier, entretanto, a ser aprovada.

22. Refere, ainda, expressamente, que, relativamente aos serviços englobados nos contratos que vai celebrar com cada estudante, os mesmos são incidíveis uns dos outros, bem como que, em contrapartida pelos serviços prestados no âmbito desses contratos é fixada uma remuneração global, cujo modo de pagamento será acordado caso a caso (i.e. periodicidade mensal, semestral ou anual).

23. No que concerne ao alojamento local, a Requerente identifica os serviços que vai prestar, e que estão enumerados no ponto 13 desta informação, e esclarece que, em contrapartida desses serviços, cada hóspede paga um determinado valor diário, variável em função da época do ano e das condições comerciais a acordar caso a caso.

24. Finalmente, na qualidade de entidade exploradora, a Requerente obriga-se ainda a fornecer um conjunto de serviços extra, a pedido dos estudantes e/ou dos hóspedes.

25. Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, conjugada com o n.º 1 do artigo 4.º, ambos do Código do IVA (CIVA), a locação de bens imóveis é considerada uma prestação de serviços sujeita a IVA.

26. Contudo, o artigo 9.º, alínea 29) do CIVA, estabelece que estão isentas de IVA as locações de bens imóveis. Esta isenção resulta da transposição para o ordenamento jurídico nacional do disposto na alínea l) do n.º 1 do artigo 135.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, que estabelece que: "1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações: (...) l) A Locação de Imóveis".

27. De facto, o âmbito da expressão "locação de bens imóveis" contida no referido preceito legal não está definido na Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA).

28. Na falta de uma definição deste conceito na referida disposição, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) definiu o conceito de «locação de bens imóveis» na aceção desta disposição como o direito, conferido pelo proprietário de um imóvel ao locatário, de ocupar esse imóvel e de excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito, por um período acordado e mediante remuneração (v., designadamente, Acórdãos de 4 de outubro de 2001, «Goed Wonen», C 326/99, EU:C:2001:506, n.o 55, e de 6 de dezembro de 2007, Walderdorff, C 451/06, EU:C:2007:761, n.o 17).

29. Importa referir, aliás, segundo jurisprudência do TJUE, que os termos utilizados para designar as isenções previstas no artigo 135.o, n.o 1, da Diretiva IVA, incluindo o conceito de «locação de bens imóveis», são de interpretação estrita, dado que essas isenções constituem derrogações ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre todas as prestações de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo (Acórdão de 6 de dezembro de 2007, Walderdorff, C 451/06, EU:C:2007:761, n.o 18 e jurisprudência aí referida).

30. Nos termos do artigo 135.º, n.º 1 alínea l) e n.º 2 da Diretiva IVA, não beneficiam da isenção prevista na alínea l) do n.º 1 as seguintes operações:

"a) As operações de alojamento, tal como definidas na legislação dos Estados-Membros, realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas, incluindo as locações de campos de férias ou de terrenos para campismo;

b) A locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos;

c) A locação de equipamento e de maquinaria de instalação fixa;

d) A locação de cofres-fortes."

31. Estas exceções à isenção correspondem a operações económicas que englobam não só situações de locação de imóveis propriamente ditas, mas também outro tipo de características provenientes de outros contratos e que, por esse facto, perdem a qualidade de mera colocação à disposição de locais ou de superfícies de imóveis em

contrapartida de uma retribuição ligada ao decurso do tempo.

32. Nestas operações estamos perante contratos onde sobreleva a importância de outro tipo de serviços em relação à simples locação do espaço, tipicamente, instalações ou áreas devidamente preparadas e apetrechadas para dar continuidade ao exercício de uma atividade comercial e/ou industrial.

33. São, assim, de excluir da isenção as situações que, apesar de partilharem alguns dos elementos preponderantes do contrato de locação, se caracterizem, essencialmente, por integrarem outras prestações de serviços conexas à fruição do imóvel e que implicam uma exploração ativa dos bens imóveis, para além do simples gozo temporário do bem locado.

34. Para distinguir as situações de locação do imóvel pura e simples - mero arrendamento - de outras situações em que esse arrendamento, nas condições em que é realizado, proporciona ao locatário um determinado valor acrescentado torna-se necessário recorrer a critérios objetivos.

35. Assim, só se encontra isenta de IVA a locação de bens imóveis para fins habitacionais ou para fins não habitacionais - comerciais, industriais ou agrícolas - quando for efetuada sem outros serviços adicionados, no caso de prédios urbanos ou de parte urbana em prédios mistos, ou "apenas o solo" no caso de prédios rústicos.

36. Decorre do atrás exposto que o critério distintivo objetivo para se considerar uma locação como isenta, é o facto de esta ser acompanhada, ou não, de determinados bens de equipamento, mobiliário/utensílios ou de serviços. Está intrinsecamente relacionado, nuns casos, com a aptidão produtiva do imóvel, ou melhor, com a preparação para o exercício de uma atividade empresarial, noutros, com os serviços englobados e que permitem a fruição do bem imóvel em condições que fazem com que o mesmo seja um apenas um dos elementos (embora essencial) de uma prestação de serviços composta, mas que não é individualmente valorizado.

37. Nesta conformidade, para determinar a natureza de uma operação tributável, devem tomar-se em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão para apurar os seus elementos característicos e não atender apenas à denominação do contrato.

38. Uma vez que o projeto apresentado como Residências de Estudantes ainda não está em fase de exploração pela Requerente, não é possível apurar as circunstâncias em que o mesmo vai ser efetivamente executado, atendemos, por isso, apenas à descrição feita.

39. Tendo presente o descrito, impõe-se aludir, ainda, à própria norma de isenção, que exclui especificamente do seu âmbito, as prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas.

40. O Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 março, alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 80/2017, de 30 de junho, que reúne num único diploma o regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, estabelece, no artigo 11.º, que "são estabelecimentos hoteleiros os empreendimentos turísticos destinados a proporcionar alojamento temporário e outros serviços acessórios ou de apoio, com ou sem fornecimento de refeições, e vocacionados a uma locação diária", classificando os hotéis, hotéis-apartamentos (aparthotéis) e pousadas como estabelecimentos hoteleiros, nas condições da citada norma.

41. Por sua vez, o regime jurídico da exploração dos estabelecimentos de alojamento local, previsto no Decreto-lei n.º 128/2014, de 29 de agosto, republicado pela Lei n.º 62/2018, de 22 de agosto, e alterado pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, estabelece, no seu artigo 2.º, que se consideram estabelecimentos de alojamento local aqueles em que são prestados serviços de alojamento temporário, nomeadamente, a turistas, mediante remuneração, e que reúnam os requisitos previstos nesse diploma.

42. O n.º 1 do artigo 4.º do diploma em referência determina que, para todos os efeitos, a exploração de estabelecimento de alojamento local corresponde ao exercício,

por pessoa singular ou coletiva, da atividade de prestação de serviços de alojamento.

43. E o n.º 2 daquele artigo 4.º presume existir exploração ou intermediação de estabelecimento de alojamento local quando um imóvel ou fração deste (a) "seja publicitado, disponibilizado ou objeto de intermediação, por qualquer forma, entidade ou meio, nomeadamente em agências de viagens e turismo ou sites da Internet, como alojamento para turistas ou como alojamento temporário;" ou (b) "estando mobilado e equipado, neste sejam oferecidos ao público em geral, além de dormida, serviços complementares ao alojamento, nomeadamente limpeza ou receção, por períodos inferiores a 30 dias".

44. As prestações de serviços que a Requerente se propõe efetuar aos estudantes, embora correspondam, em regra, a períodos superiores a 30 dias, são passíveis de se caracterizarem como serviços de alojamento, atendendo ao conjunto de serviços complementares à dormida, prestados no âmbito de uma atividade com funções análogas à atividade hoteleira.

45. Assim, uma vez que as prestações de serviço descritas pela Requerente se consubstanciam em serviços de alojamento e, de acordo com as características que descreve, esse alojamento é efetuado no âmbito de uma atividade com funções análogas à atividade hoteleira, tais prestações de serviços encontram-se excluídas do âmbito de isenção do artigo 9.º alínea 29) do CIVA.

46. Nestes termos, verificando-se que as prestações de serviço em causa estão excluídas do âmbito da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, torna-se necessário apurar qual a taxa de imposto aplicável.

47. A verba 2.17 da Lista I, anexa ao CIVA, determina que são tributadas à taxa reduzida as prestações de serviços efetuadas no âmbito do alojamento em "estabelecimentos do tipo hoteleiro". A taxa reduzida aplica-se exclusivamente ao preço do alojamento, incluindo o pequeno-almoço, se não for objeto de faturação separada, sendo equivalente a metade do preço da pensão completa e a três quartos da meia-pensão.

48. A expressão "estabelecimento de tipo hoteleiro", utilizada pelo legislador na verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA, é mais genérica do que a expressão "estabelecimentos hoteleiros", referida no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de março.

49. Efetivamente, a expressão "estabelecimento do tipo hoteleiro" inclui, desde logo, além dos estabelecimentos hoteleiros a que se refere o artigo 11.º daquele diploma legal, mas também outros estabelecimentos com funções equiparáveis ou análogas, como é o caso dos estabelecimentos destinados ao alojamento temporário de estudantes que estão em causa no presente processo.

50. Deste modo, se a Requerente vier a prestar serviços de alojamento nos termos por si enunciados, nas contraprestações que receba relativamente ao alojamento propriamente dito de estudantes bem como ao alojamento de turistas no âmbito da atividade de alojamento local, deve, por enquadramento na verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA, liquidar IVA à taxa reduzida (6%), prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo Código.

51. Consideram-se, ainda, abrangidos pela verba 2.17 o alojamento propriamente dito, assim como as prestações de serviços que lhe sejam acessórias, quando disponibilizadas no âmbito do alojamento sem acréscimo do valor tributável.

52. Uma vez que a Requerente refere que, caso seja solicitado, pode incluir, como serviço adicional o fornecimento de refeições e/ou bebidas no âmbito dos contratos de alojamento, deve ter em consideração que, conforme resulta da redação da citada verba 2.17, a aplicação desta taxa está prevista exclusivamente para o preço do alojamento, pequeno-almoço incluído, se este não for objeto de faturação separada, e sendo equivalente a metade do preço da pensão completa e a três quartos do preço da meia pensão.

53. Assim, ao serviço de fornecimento de refeições, no qual se inclui o serviço de

pequeno-almoço que não esteja incluído no preço, deve ser aplicada a taxa intermédia de imposto, prevista no artigo 18.º, n.º 1 alínea b) do CIVA, por enquadramento na verba 3.1 da Lista II anexa ao mesmo Código.

54. Importa acrescentar, ainda, que as demais prestações de serviços fornecidas com carácter de complementaridade em relação ao alojamento, não sendo intrínsecas e indissociáveis deste, não beneficiam de enquadramento na citada verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA. Refere-se a título de exemplo, os serviços de lavandaria ou serviços de limpeza dos estúdios, adicionais disponibilizados a pedido dos clientes. Estes serviços, não sendo indissociáveis da atividade de alojamento, são tributáveis à taxa que lhes couber individualmente (nos exemplos referidos, à taxa normal).

55. Se os serviços complementares forem faturados juntamente com o alojamento, devem indicar separadamente os elementos previstos nas alíneas b), c) e d) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, conforme determina a alínea f) do mesmo número.

56. No que diz respeito ao direito à dedução do imposto suportado a montante das operações que a Requerente vai realizar, relembramos que, o artigo 19.º, n.º 1 do CIVA estabelece que, para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram:

- i) O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos;
- ii) O imposto devido pela importação de bens;
- iii) O imposto pago pelas aquisições de bens ou serviços pelas alíneas e), h), i), j) e l) do n.º 1 do artigo 2.º;
- iv) O imposto pago como destinatário de operações tributáveis efetuados por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional um representante legalmente acreditado e não tenham faturado imposto;
- v) O imposto pago pelo sujeito passivo à saída dos bens de um regime de entreposto não aduaneiro, de acordo com artigo 15.º, n.º 6 do CIVA.

57. O n.º 2 do mesmo artigo estabelece, no entanto, um condicionalismo formal, segundo o qual só confere direito à dedução o imposto mencionado em faturas passadas em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo. Consideram-se passadas em forma legal as faturas que contêm os requisitos do artigo 36.º, n.º 5 ou 40.º, n.º 2, ambos do CIVA.

58. Por seu lado, o artigo 20.º, n.º 1 do CIVA determina que só pode deduzir-se o imposto suportado pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitos a imposto e dele não isentas, nos termos da sua alínea a), ou nas operações elencadas na sua alínea b).

59. Resulta, portanto, das citadas normas que o imposto passível de dedução corresponde, em regra, a todo o imposto suportado pelo sujeito passivo para o exercício da sua atividade económica, ou seja, a imposto que tenha sido suportado em aquisições de bens e serviços que sejam utilizados em operações tributadas.

60. Constitui jurisprudência reiterada do TJUE, que um sujeito passivo, agindo como tal, tem o direito de deduzir o IVA devido ou pago relativamente a bens que lhe foram entregues ou serviços que lhe foram prestados para efeitos de trabalhos de investimento destinados a serem utilizados no âmbito de operações tributadas.

61. Aquele Tribunal considera que: *"(...) o direito à dedução depende, em primeira linha, da existência de uma relação directa e imediata dos bens e serviços adquiridos com o conjunto da actividade económica desenvolvida pelo sujeito passivo, no sentido de que, na ausência dessa relação, aquele direito é liminarmente recusado, independentemente de averiguações suplementares. Numa segunda linha, é preciso que exista também uma relação específica entre o bem ou o serviço adquirido e aquelas operações que, enquadradas na actividade global do mesmo sujeito passivo, podem classificar-se estritamente como operações tributáveis."* (Portugal

Telecom SGPS, proc. n.º C-496/11 de 6.9.2012).

62. No paragrafo 47, do Acórdão proferido nos processos apensos C-110/98 a C-147/98, o Tribunal de Justiça, esclarece *"(d) aqui resulta que quem tem a intenção, confirmada por elementos objectivos, de iniciar de modo independente uma actividade económica na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva e para esse fim efectua as primeiras despesas de investimento deve ser considerado um sujeito passivo. Actuando como tal, essa pessoa tem portanto, de acordo com os artigos 17.º e seguintes da Sexta Directiva, o direito de deduzir imediatamente o IVA devido ou pago sobre as despesas de investimento efectuadas para os fins das operações projectadas que concedem o direito à dedução, sem ter de esperar o início da exploração efectiva da sua empresa."*

V. CONCLUSÃO

63. Considerando o exposto, a Requerente tem direito a deduzir o imposto suportado para o exercício da sua actividade económica, ou seja, a imposto que seja suportado em aquisições de bens e serviços que sejam utilizados em operações tributadas.

64. Caso a Requerente venha, no futuro, a alterar a sua actividade e se essa alteração tiver implicações ao nível do direito à dedução, está obrigada a proceder em conformidade com as regras que, conforme o caso, se mostrem aplicáveis. Sobre as regras aplicáveis, não pode a Autoridade Tributária e Aduaneira pronunciar-se, nesta data, uma vez que é ainda um cenário meramente hipotético.